

A. I. N° - 278936.0004/17-0
AUTUADO - DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFATURING BRASIL LTDA.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.04.2018

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0032-02/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EXIGÊNCIA DO VALOR APROPRIADO NA ESCRITA FISCAL. **a)** BENS DE USO E CONSUMO. **b)** SALDO CREDOR SUPERIOR AO DEVIDO. Argumentos defensivos não elidem as imputações. Mantido o lançamento. Rejeitadas as preliminares de nulidade e não apreciada a alegação de que as multas são confiscatórias, por estar correlacionadas com as imputações e previstas na legislação tributária, e por não se incluir na competência deste órgão julgador. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2017, reclama MULTA no valor de R\$338.521,08, sob acusação do cometimento das seguintes infrações.

01 – 01.02.89 – Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, no total de R\$327.750,15, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, não sendo estornados os referidos créditos, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, conforme demonstrativos às fls. 08 a 16, e CD à fl. 17.

02 – 01.02.89 – Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, no total de R\$10.770,93, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, não sendo estornado o referido crédito, no mês de maio de 2014, conforme demonstrativos às fls. 08 a 16, e CD à fl. 17.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 03/05/2017 conforme Termo de Cientificação por meio do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, fl.20, e em 30/06/2017, mediante Processo SIPRO n° 111092/2017-2, fls.21 a 37, por meio de advogados legalmente constituídos nos autos, apresenta impugnação com base nos seguintes fundamentos.

Quanto ao item 1 da autuação, referente a acusação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens que foram considerados como sendo destinados ao uso e ao consumo do estabelecimento autuado, argumenta que essa acusação é improcedente, tendo em vista que os bens objeto da autuação são produtos intermediários, pois participam diretamente do processo produtivo e são absolutamente essenciais para a fabricação do leite.

Esclarece que é uma sociedade empresária do Grupo Nestlé responsável pela fabricação de produtos derivados de leite e produtos refrigerados da marca Nestlé. Nesse contexto, informa que o seu estabelecimento localizado em Itabuna dedica-se, primordialmente, à fabricação de leite em pó.

Comenta que a fabricação de produtos alimentícios, especialmente de derivados de leite, demanda cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados e com a higiene, com o objetivo de evitar qualquer tipo de contaminação. Nesse aspecto, por se tratarem de produtos alimentícios, o estabelecimento está sujeito a rigorosas normas procedimentais e de rígidos controles de higiene determinados pela ANVISA.

Por conta disso, diz que para a produção de derivados de leite é necessária uma série de equipamentos e bens, por assim dizer, específicos, os quais são essenciais para garantir os padrões de qualidade dos produtos da marca Nestlé.

Entretanto, aduz que a Fiscalização considerou que as aquisições de alguns desses produtos, que têm aplicação direta no processo produtivo desenvolvido pelo estabelecimento autuado, não gerariam créditos de ICMS, o que levou à glosa formalizada por meio do item 1 do Auto de Infração. Contudo, reafirma que os bens objeto da autuação fiscal são essenciais para o processo produtivo do leite em pó, de modo que devem ser considerados produtos intermediários, não bens de uso e consumo.

Destaca que é necessária a assepsia das instalações fabris, sobretudo das esteiras, tubos, registros e de todos os equipamentos da linha de produção que, de alguma forma, têm contato com o produto final. Diz que, além da higiene em todo o processo, a fabricação de derivados de leite exige cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados. Em razão disso, a realização de testes da água e do leite utilizados na produção é absolutamente imprescindível para garantir a qualidade do produto final. E que é por meio desses testes que se verifica eventual contaminação da água e características como acidez e gordura do leite, entre outras.

Observa que, os rígidos padrões de higiene e qualidade que devem ser observados na fabricação de qualquer leite em pó – e especialmente dos leites em pó Nestlé – faz que certos bens sejam indispensáveis ao processo produtivo. E é exatamente a essencialidade desses bens, aliada à sua íntima participação no processo fabril, que os caracteriza como produtos intermediários do processo produtivo do estabelecimento. Logo, sustenta que são bens cujas aquisições dão direito a crédito de ICMS, por se tratar de verdadeiros insumos industriais.

Assim, sustenta que os créditos de ICMS aproveitados pela empresa (e glosados pela autuação) são legítimos, haja vista que decorrem de aquisições de produtos intermediários, utilizados diretamente no processo produtivo e absolutamente indispensáveis para a fabricação do leite em pó da marca Nestlé.

No caso, elaborou um quadro à fl. 26 dos autos, contendo os produtos que a fiscalização entendeu que não teriam aplicação direta no processo produtivo, e deveriam ser considerados bens de uso e consumo para fins de (não) aproveitamento de créditos de ICMS, e aduz que 99,37% do valor de multa do item 1 da autuação fiscal foi calculado sobre créditos de ICMS aproveitados em aquisições de quatro produtos, relacionados ao processo de fabricação do leite comercializado, quais sejam: (i) ácido nítrico (ii) hidróxido de sódio, (iii) peróxido de hidrogênio e (iv) ácido clorídrico.

Para demonstrar a utilização de cada um desses produtos, apresentou um “dossiê” contendo informações e ilustrações que explicam de forma sintética o emprego dos bens adquiridos no contexto de seu processo fabril (doc. 6, fls.52 a 56).

Observa que os referidos produtos são fundamentalmente utilizados para realização de um processo denominado “*Cleaning In Place*” ou CIP. Explica que o CIP destina-se à remoção das sujidades geradas durante o processo produtivo, e dá-se por meio da sanitização dos equipamentos visando reestabelecer os níveis microbiológicos aceitáveis de modo a preparar a linha para um novo ciclo de produção.

Dito isso, às fls.27 e 28, passa a explicar a utilização no processo produtivo dos seguintes produtos: ácido nítrico (ii) hidróxido de sódio, (iii) peróxido de hidrogênio e (iv) ácido clorídrico.

Pelas explicações acima referidas, sustenta que os produtos que são objeto da autuação são utilizados diretamente no processo de produção tendo, em regra, contato com o próprio leite produzido, de modo que são imprescindíveis para a fabricação dos leites em pó da marca Nestlé.

Nesse sentido, transcreveu a conclusão do Voto exarado no ACÓRDÃO CJF nº 0279-12/04, 29/10/2004, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal desse Conselho de Fazenda Estadual (“CONSEF”), ao analisar a aplicação de produtos químicos no tratamento de água, produção de vapor e resfriamento entendeu pelo direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, justamente por serem indispensáveis ao processo industrial:

“Conforme foi evidenciado pelo autuante, às fls. 10 a 13 dos autos, os produtos químicos objeto da lide em que se discute a apropriação indevida de crédito fiscal são hipoclorito de sódio, soda cáustica, kurizet, kurita, kuricover, sal moído e ácido sulfúrico. A diligência efetuada pela ASTEC/CONSEF – Parecer nº 0058/2004, comprovou que esses produtos químicos são utilizados no tratamento da água bruta fornecida pela Embasa, para a desmineralização e adequação para uso nas caldeiras e no resfriamento do polímero. As conclusões inseridas no parecer técnico apontam que água e os produtos a ela associados participam do processo produtivo como elementos indispensáveis, podendo-se estabelecer uma vinculação direta dos mesmos com as mercadorias resultantes do processo industrial da empresa. Além do tratamento anti-corrosivo que acarretam nas tubulações do estabelecimento fabril, os referidos produtos possibilitam a geração de vapor utilizado na reação para obtenção do polímero de poliéster. O vapor produzido no processo tem origem na água tratada, que resulta na produção de água desmineralizada, obtida a partir da aplicação dos produtos cujos créditos foram glosados pela fiscalização. Além disso, a água desmineralizada é utilizada diretamente nas caldeiras para resfriar o polímero. É alertado no Parecer da ASTEC que se a empresa utilizasse água bruta, adquirida junto à concessionária do serviço, a coloração e a qualidade do produto resultante ficaria prejudicada. Portanto, ao analisar as conclusões do parecerista, concluo que os produtos utilizados no tratamento de água assumem tríplice função no processo: 1) evitar a corrosão das tubulações e explosão da caldeira industrial; 2) possibilitar a produção de vapor d’água aplicada no processo e; 3) possibilitar que a água tratada resfrie o polímero têxtil produzido pela empresa. São funções indissociáveis. As duas últimas diretamente vinculadas ao processo produtivo. Concluo, dessa forma, que existe uma afetação das mercadorias objeto da autuação com o produto gerado pelo autuado, no caso, o polímero de poliéster, razão pela qual entendo que os mesmos são indispensáveis ao processo industrial, gerando direito ao crédito fiscal, face ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Em consequência, a exigência do ICMS por diferencial de alíquota daqueles produtos é também indevida. Voto, com base na fundamentação acima, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.”

(CONSEF, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ACÓRDÃO CJF Nº 0279-12/04, 29/10/2004)

Salienta que os materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas devem ser considerados essenciais ao processo produtivo do contribuinte, justamente em razão das peculiaridades que envolvem o seu ramo de atividade. E que, por essa razão, esses produtos não podem ser considerados como bens de uso e consumo do estabelecimento, mas sim parte essencial do processo produtivo da empresa, caracterizando-se, portanto, como produtos intermediários.

Aduz também que em virtude das peculiaridades inerentes à sua atividade, os materiais utilizados na limpeza e assepsia da linha de produção são indispensáveis para a produção do leite em pó. Entende restar claro que esses produtos não podem ser considerados meros bens de uso e consumo, já que têm aplicação direta e fundamental no processo produtivo realizado pelo estabelecimento autuado. Assim, as aquisições desses produtos devem dar direito a crédito.

Conclui dizendo estar demonstrada, a improcedência da exigência contida no item 1 do Auto de Infração, uma vez que os créditos aproveitados pela Requerente referem-se à aquisição de produtos intermediários, indispensáveis para a fabricação do leite em pó.

Em relação ao item 2 da autuação, pontua que a Fiscalização acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS originado no erro de transporte do saldo credor acumulado em abril de ACÓRDÃO JJF Nº 0032-02/18

2014 para o mês seguinte. E que, conforme constatado pela Fiscalização, por conta do referido erro, teria sido escriturado valores superiores aos devidos o que, contudo, não ensejou falta de pagamento de imposto pelo fato de que o estabelecimento autuado estava apurando saldo devedor no período autuado.

No entanto, ressalta que ao contrário do que afirma a Fiscalização, o crédito escriturado estava correto, sendo que a aludida divergência decorreu de um erro no preenchimento de obrigação acessória.

Para demonstrar o alegado, apresentou a tela abaixo referente a declaração no Bloco G da Escrituração Fiscal Digital (“EFD”), no mês de abril de 2014, onde foi apurado o crédito de ICMS no valor de R\$18.556,32:

REGISTRO - G110 - ICMS - Ativo Permanente - CIAP

REGISTRO - G110
ICMS - Ativo Permanente - CIAP

Data inicial apuração	01/04/2014
Data final apuração	30/04/2014
Saldo inicial de ICMS do CIAP	890.697,36
Somatório das parcelas de ICMS	18.556,32
Valor do somatório das saídas tributadas/exportação	1,00
Valor total de saídas	1,00
Índice de participação do somatório das saídas tributadas/exportação	1.0000000
Parcela de ICMS a ser apropriada	18.556,32
Valor de outras parcelas	0,00

Explica que o valor informado, no entanto, não considerou o ajuste no valor de R\$ 603,65 para a tomada do crédito, equívoco esse que diz ter sido corrigido no sistema da Requerente, mas não houve a retificação da EFD em tempo hábil, o que resultou na divergência constatada pela Fiscalização, no valor de R\$603,65:

REGISTRO - E111 - Ajuste/Benefício/Incentivo

REGISTRO - E111
Ajuste/Benefício/Incentivo

Código ajuste da apuração/dedução	BA029999	OUTROS CRÉDITOS - DIFERENÇAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE - K
Descrição complementar	CREDITO ATIVO FIXO APUR. 04/2014	
Valor do ajuste da apuração		R\$ 603,65

Assim, observa que não houve escrituração indevida de créditos, mas apenas um equívoco na elaboração das obrigações acessórias da escrituração fiscal, o que entende ter demonstrado a improcedência da acusação.

Além disso, argui que a multa aplicada neste item do Auto de Infração é claramente abusiva, pois foi calculada sobre o crédito total acumulado no período e não sobre a diferença resultante do ajuste não computado.

Frisa que se verifica do Auto de Infração, que a multa no percentual de 60% foi calculada com base no valor de R\$17.951,55, que corresponde ao crédito apurado no período, quando entende que o mais correto seria calcular a multa sobre o ajuste que de forma equivocada deixou de ser computado pela Requerente, no valor R\$603,65.

Comenta que a ilegitimidade do crédito tributário apurado pela Fiscalização pode ser mais facilmente constatada se for tomado como exemplo o caso de um contribuinte que hipoteticamente apurou crédito acumulado de R\$2.000.000,00, mas que deixou de computar um ajuste no valor mínimo de R\$10,00, por exemplo. Nesse caso, a multa de 60% seria calculada sobre a abusiva base de R\$1.990.000,00, ainda que o erro cometido pela Requerente seja imaterial. Por outro lado, em um segundo exemplo, um contribuinte que teria apurado um crédito acumulado no valor de R\$1.000,00, mas deixado de computar o ajuste de R\$900,00, teria a multa calculada com base no valor de R\$100,00, o que, segundo o defensor, demonstra a distorção no cálculo elaborado pela Fiscalização na aplicação da multa.

Além disso, considera importante ressaltar que o erro cometido pela empresa não implicou ausência de recolhimento do imposto, em razão da existência de crédito acumulado apurado no período. E que, do mesmo modo, a sua conduta, além eivada de total boa fé, ocasionou equívoco imaterial, quando comparado com o total do crédito apurado do período.

Nesse sentido, lembra que em situações de mero descumprimento de obrigação acessória, o § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014 de 4.12.1996 (“Lei 7.014/96”) prevê a possibilidade de redução ou até mesmo cancelamento da multa aplicada:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”

Assim, diante da alegada ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta praticada pela Requerente, entende que deve a penalidade imposta ser cancelada, ou ao menos reduzida para patamares condizentes com a conduta praticada.

Em sequência, comenta que a penalidade imposta quanto às **Infrações 1 e 2** do Auto de Infração foi capitulada no artigo 42, inciso VI, alínea “a”, Lei 7.014/96, correspondente a 60% do crédito fiscal:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

V - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;
(...)"

Considerou inadmissível que a empresa esteja sujeita a essa multa de caráter absolutamente desproporcional e confiscatório, principalmente porque o Auto de Infração é manifestamente indevido, hipótese em que não há que se falar em prejuízo ao Erário Estadual, tendo em vista que a conduta referente ao item 2 decorreu de mero erro no preenchimento de obrigações acessórias, que ao final não causou qualquer prejuízo ao Erário Paulista. E que, do mesmo modo, a acusação materializada no item 1, além de ilegítima, também não causou prejuízo ao Fisco, pois conforme consignado no próprio Auto de Infração, não há saldo de ICMS a ser recolhido em razão da existência de saldo credor acumulado.

Lembrar que: *o artigo 3º do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Assim, o tributo não pode ser utilizado para punir, do mesmo modo que as sanções não podem ser utilizadas como mero instrumento de arrecadação. O objetivo da penalidade é desestimular um comportamento ilícito praticado pelo contribuinte. Em suma, as multas devem possuir caráter pedagógico, nunca confiscatório.*

Diante desse contexto, comenta que: *o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (“CF”), consagrou expressamente o princípio da vedação ao confisco, aplicável não apenas aos tributos em si, mas também às penalidades. Além da expressa vedação ao confisco, merece destaque o artigo 37 da CF, que trata dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o que afasta a imposição de penalidade em caráter desproporcional pelas Autoridades Fiscais.*

Pontua que dentre os princípios que norteiam o Sistema Constitucional Tributário, encontra-se a vedação do tributo com efeito confiscatório, por força do artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Com a finalidade de trazer maior objetividade aos parâmetros para que se considere uma multa confiscatória, transcreveu nas fls. a jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao determinar que são consideradas confiscatórias as penalidades que superam o montante exigido a título de imposto. (STF, Plenário, ADI 551/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão); (STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário 833.106/GO, Relator Ministro Marco Aurélio, publicado no DJ de 11.12.2014).

Assim, considerou que a multa correspondente a R\$ 338.521,08, além de desproporcional, também é confiscatória, **pois sequer há ausência de recolhimento de tributo.**

Como conclusão do exposto, pugna que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração, haja vista que:

(i) *quanto ao item 1 do Auto de Infração, os bens adquiridos pela Requerente indicados na autuação não são de uso e consumo, mas sim insumos (especificamente produtos intermediários), com evidente e relevante participação no processo produtivo, sendo absolutamente indispensáveis para a fabricação do leite em pó Nestlé pelo estabelecimento autuado. Por isso, as aquisições desses bens geram indiscutível direito a créditos de ICMS;*

(ii) *quanto ao item 2 da autuação, foi demonstrado que o crédito utilizado pela Requerente é legítimo e que a divergência apurada decorreu de erro formal no preenchimento de obrigações acessórias; e*

(iii) *as penalidade imposta no Auto de Infração são abusivas, extrapolam o razoável e, sobretudo, contrariam a jurisprudência predominante do STF e o artigo 150, inciso IV, da CF, que veda a aplicação de penalidades desproporcionais à suposta infração cometida.*

Por conta disso, pleiteia seja **DADO INTEGRAL PROVIMENTO** a esta Defesa, para que seja **jugado totalmente improcedente o Auto de Infração nº 278936.0004/17-0**, com a consequente extinção do crédito tributário correlato.

Aduz que, caso se entenda necessário o exame mais detido da utilização dos bens adquiridos no processo produtivo de fabricação de derivados do leite, pleiteia que o julgamento desta Defesa seja convertido em diligência, nos termos do artigo 145 do RPAF, a fim de que não fiquem dúvidas sobre a inconsistência do trabalho fiscal.

O autuado protesta, ainda, pela posterior juntada de documentos que se façam necessários para o correto julgamento do lançamento tributário consignado no Auto de Infração lavrado.

Por fim, indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira.

Na informação fiscal às fls. 693 a 711, o autuante formulou sua defesa nos seguintes termos:

Quanto a alegação defensiva que os produtos classificados como de consumo do estabelecimento, participam diretamente do seu processo produtivo e são absolutamente indispensáveis para a fabricação dos produtos derivados do leite, diz que este argumento não procede, tendo em vista que a utilização desses produtos não guarda relação direta com os produtos finais fabricados, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não ACÓRDÃO JIF Nº 0032-02/18

no processo produtivo; são utilizados para higiene e assepsia dos equipamentos e instalações, conforme descrito na própria defesa.

Aduz que esta matéria foi objeto de profunda discussão no Conselho de Fazenda Estadual, tendo como resultado o ACÓRDÃO CS Nº 0037-21/05, ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15 e ACÓRDÃO JJF Nº 0241-04/16.

Apresentou abaixo o teor dos votos vencedores dos acórdãos citados anteriormente.

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0037-21/05

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo, soda cáustica, utilizada no tratamento de efluentes gasosos. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO E CONSUMO. Exigibilidade do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições do produto mencionado no item precedente. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

VOTO

Inicialmente passo a apreciar a questão relacionada ao conhecimento do Recurso de Revista.

Acentuou a Procuradoria Estadual, em seu Parecer, que a Decisão paradigma versa sobre a mesma matéria discutida nestes autos, relacionada à utilização do produto soda cáustica na atividade industrial, diferindo o caso paradigma apenas na forma como o produto é aplicado no processo fabril, que naquele caso, envolvia a limpeza ou tratamento das embalagens ou vasilhames na indústria de bebidas, para fins de acondicionamento do produto final, e na situação que se discute no presente processo a soda cáustica é aplicada no tratamento de dejetos industriais, ou mais precisamente, os gases resultantes do processo industrial que são expelidos para a natureza.

Reveste-se a questão da identidade jurídica do Recurso de Revista, já extinto da nossa legislação processual administrativa, das mais controvertidas e discutíveis, pois o legislador não foi minucioso nem mesmo claro, deixando ao intérprete a tarefa de construir o conceito de identidade jurídica, razão pela qual há que se recorrer à doutrina com o objetivo de se precisar melhor o conceito em discussão.

Ademais, considerando que o Recurso foi interposto em 14/01/2002, quando ainda vigente a legislação processual que admitia o seu processamento, conforme estava disposto no art. 169, II, “a”, do RPAF/99, revogado em 30/12/2002, para produzir efeitos a partir de 01/01/2003, deve o mesmo, como foi, ser submetido à apreciação desta Câmara Superior.

Voltando à questão da identidade jurídica ou do conflito interpretativo sobre matérias idênticas, devo dizer que uma das formas de se aquilatar a citada identidade entre duas ações ou requerimentos, nas esferas administrativa ou judicial, é se verificar se possuem a mesma causa de pedir. Portanto, é necessário se entender o conceito de causa de pedir e as suas espécies, denominadas de causa de pedir próxima e remota. Utilizo esses conceitos jurídicos partindo dos ensinamentos contidos na doutrina processual, conforme leciona Moacyr Amaral Santos, no livro “Primeiras Linhas de Direito Processual Civil”, 1º volume, Ed. Saraiva e os ensinamentos do prof. Humberto Thedoror Jr, em outro livro, muito consultado, com o título de “Curso de Direito Processual Civil”, 1º volume, Ed. Forense.

No nosso entender haverá identidade jurídica, para fins do Recurso de Revista, se houver similaridade de causas de pedir. A causa de pedir, na linguagem processual, nada mais é que os fatos e os fundamentos jurídicos do que se pede. Deve o autor, impugnante ou recorrente expor a causa próxima, ou seja, os fundamentos jurídicos, a natureza do direito controvertido, como também a causa remota, em outras palavras, o fato gerador do direito. Um exemplo na esfera judicial pode melhor esclarecer o que tenta explicar: em uma ação em que o pedido é o pagamento de dívida, deverá o autor expor que é credor por força de um ato ou contrato (causa remota) e que a dívida venceu e não foi paga (causa próxima ou fato gerador da obrigação).

Neste específico processo administrativo entendo que a causa próxima da Decisão paradigma é idêntica a que é tratada na Decisão recorrida, pois a discussão, nas duas lides, envolve o direito à apropriação de crédito de ICMS, regulado na legislação específica, face à utilização do produto soda cáustica em processos industriais, que apesar de distintos, envolvem a aplicação do produto na limpeza, higienização ou tratamento de embalagens, resíduos industriais etc. Difere as questões apenas na chamada causa de pedir próxima, ou seja, no fato que gerou a autuação, pois em um processo o produto é aplicado de forma distinta da utilização no outro procedimento. O mesmo raciocínio se aplica à outra Decisão paradigmática colacionada aos autos, que envolve, entre outras questões, a aplicação de produtos químicos no tratamento de efluentes. Vislumbro, portanto, que se encontra presente o pressuposto de admissibilidade do Recurso de Revista e voto pelo CONHECIMENTO do mesmo.

Quanto ao mérito, a questão posta nesta lide fiscal é por demais conhecida deste Conselho, havendo inúmeros precedentes, de forma que já se pode dizer que a mesma poderia ser até sumulada. A título de exemplo cito as seguintes Decisões originárias das Câmaras de Julgamento, relativamente aos produtos aplicados no tratamento de efluentes líquidos ou gasosos: Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, 0172-11/02, 0067-11/04, 0109-11/04, 0347-12/04, 0135-12/05 e 0242-12/05. Portanto, este CONSEF já vem, ao longo do tempo, apreciando este tipo de matéria, de forma que para manter a coerência que se exige dos órgãos de julgamento, reproduzo neste voto os mesmos fundamentos jurídicos contidos no Acórdão CJF 0172-11/02, de nossa lavra, que envolve questão idêntica à posta em discussão neste processo, com a ressalva apenas de que o direito à apropriação de créditos de materiais ou produtos adquiridos para uso e consumo do estabelecimento teve o prazo prorrogado para 01/01/2007, de acordo com o que dispõe a Lei Complementar nº 114/02, que alterou a LC nº 87/96. Eis o teor do Acórdão citado:

[...] “No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal às aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.”[...]

E continuo a fundamentação afirmando ainda que:

“... esta é, inclusive, a orientação que vem sendo dada aos órgãos de fiscalização pela DITRI/GECOT, conforme o Parecer nº 3799/2003, onde, conforme descrito no voto do acórdão recorrido, “se posicionou dizendo não gerar direito ao crédito para o estabelecimento industrial os produtos destinados ao seu uso e consumo, a exemplo daqueles empregados em serviços de manutenção, tratamento de efluentes e análises laboratoriais, no entanto, devem gerar crédito

os produtos que guardam vinculação direta com o processo de fabricação”.

No caso em exame é incontrovertido que os créditos glosados se referem à aplicação ou afetação do produto soda cáustica no processo de tratamento de efluentes derivados da atividade fabril do autuado.

A outra Decisão paradigma, relacionada ao Auto de Infração lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose, externa entendimento que destoa em parte da jurisprudência reiterada deste CONSEF, como bem analisou a representante da Procuradoria Estadual em sua intervenção neste julgamento. Aliás, foi ressaltado em voto discordante, integrante daquela Decisão, o fundamento de que os produtos aplicados no tratamento de água que retorna ao processo produtivo deve ter o crédito fiscal assegurado, não gozando da mesma prerrogativa legal os demais produtos afetados ao tratamento de efluentes expelidos para o meio ambiente. Dessa forma, afasta a possibilidade de adequação plena ou de identificação causal entre Decisão paradigma trazida pelo contribuinte, vinculada ao processo produtivo da empresa Bahia Sul Celulose, e o caso ora em exame. Mas o Acórdão trazido pelo autuado, quanto ao voto vencedor, de certa forma sustenta a tese do recorrente, todavia, essa tese, em diversos outros julgados do CONSEF tem sido no sentido de declarar a impossibilidade de apropriação de créditos fiscais relacionados a produtos vinculados ao tratamento de efluentes, conforme foi reiteradamente demonstrado acima.

Isto posto, com base nos fundamentos acima, precedentes citados e disposições da legislação do ICMS, que vedam, de forma expressa a utilização de créditos fiscais de materiais destinados a uso e consumo, em especial o art. 51, inc. II da Lei nº 4.825/89, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Revista. Mantendo a exigência fiscal que glosou os créditos fiscais relacionados às operações de aquisição de soda cáustica aplicada no tratamento de efluentes e, no mesmo lançamento, cobrou o ICMS devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual sobre o mencionado produto. Devem ser, no entanto, homologados os valores efetivamente recolhidos em relação às demais infrações.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 4)

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto relativo às infrações 2 e 4, em que pese a boa argumentação expendida pela i. Relatora divirjo do seu posicionamento.

A infração 2 acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso e consumo do estabelecimento, bem como a infração 4 refere-se ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais das mesmas mercadorias.

Conforme consta no relatório, trata-se de produtos utilizados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo (dejetos industriais), aditivos, gás liquefeito de petróleo (GLP), hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, soda cáustica.

De acordo com a fundamentação contida no voto vencedor o GLP é utilizado como combustível para a movimentação das empilhadeiras; o lubrificante é utilizado nas esteiras da linha de envasamento, que são utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, visto que apesar de estarem vinculados ao processo produtivo não integram o produto final

como elemento indispensável, ou mesmo são consumidos de forma imediata.

Também, que os demais produtos são utilizados no tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes, assepsia de tanques, higienização de vasilhames, que apesar de estarem vinculados ao processo produtivo, não integram o produto final como elemento indispensável e não são consumidos no processo, tendo como função a preservação de máquinas e equipamentos, bem como atender padrões de higienização estabelecido pela empresa e também, para atender a determinação de órgãos fiscalizadores.

Ressalto que quanto aos aditivos “Betzdearborn, Aditivo Corshield, Aditivo Cortrol, Aditivo Dianodic” e hipoclorito de sódio, verifico que:

- a) Na defesa inicial a empresa alegou que são utilizados no “tratamento de água industrial” e “tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo” (fl. 27);
- b) Na informação fiscal a autuante contestou dizendo que são utilizados no “tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes” (fl. 101).
- c) A 5ª JJF fundamentou sua Decisão afirmando que se trata de produtos utilizados no “tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes” (fl. 115).
- d) Após cientificação do Acórdão JJF 0038-04/14, no Recurso Voluntário a empresa não contestou tal argumento e repetiu o mesmo teor da defesa (fls. 133/verso e 134).

Pelo exposto, entendo que não restou comprovado que os aditivos e o hipoclorito de sódio tenham sido empregados no tratamento da água utilizada na produção de cerveja e refrigerante, ou seja, que integra o produto, situação em que configuraria direito a utilização do crédito fiscal e não recolhimento do diferencial de alíquota.

Fica mantida a exigência do imposto (crédito indevido e diferencial de alíquota), por entender que estes produtos tenham sido utilizados na água de refrigeração e de tratamento de efluentes, situação em que são empregadas em função do processo produtivo.

Portanto, conforme fundamentado na decisão de piso, os produtos objeto da autuação “não se constituem em insumos ou produtos intermediários com direito a utilização de crédito fiscal, não se ajustando às condições previstas no art. 93, §1º, I do RICMS/97”. Consequentemente, considero procedente a glosa dos créditos fiscais do ICMS relativos à infração 2, bem como a diferença de alíquota exigida na infração 4.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 9), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Por tudo que foi exposto, acolho o opinativo da Douta PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, ficando mantida integralmente a Decisão recorrida.

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0241-04/16

EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento.

Infração parcialmente elidida com a exclusão do produto ANTIESPUMANTE FOAMTROL AF2051. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

VOTO

A infração do presente Auto de Infração exige imposto tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Preliminarmente rejeito o pedido de perícia suscitado pelo impugnante diante do meu convencimento a respeito da lide, bem como, das provas constantes dos autos. E tudo com base nas determinações do art. 147, I e II, do RPAF/BA.

O autuado afirma, em síntese, que diante do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, os créditos fiscais não poderiam ser glosados já que os produtos, todos, eram insumos do seu processo de fabricação da cerveja, pois apesar de não integrarem o produto, são elementos indispensáveis e necessários a sua produção. Além de serem consumidos integralmente neste processo de industrialização e estarem diretamente ligados à sua atividade, que é a produção de cerveja. Toda a sua linha de argumentação foi neste sentido calcada. Inclusive apresenta argumento de que o anterior RICMS no seu art. 93, V, “b” considerava como insumo de produção as mercadorias que fossem destinadas a industrialização ou produção, desde que fossem consumidos ou integrassem o produto final, sendo (i) elemento indispensável; ou (ii) necessário à produção. Ou seja, o legislador não utilizou a expressão “e” mas sim à expressão “ou” o que demonstra que não precisa preencher todos os requisitos dispostos no dispositivo bastando a existência de um dos requisitos dispostos na norma”.

Afirma, ainda, que este Colegiado vem reconhecendo que os materiais empregados no processo produtivo são insumos industriais e que desde a edição da LC 87/96, o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convênio nº 66 de 1988, foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro, o que desaguava no caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades do estabelecimento. Neste sentido, apresenta jurisprudência do STJ.

Não se contesta que a Constituição Federal determina de que o ICMS é não cumulativo (art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Entretanto, este mesmo artigo e parágrafo constitucional também determina (inciso XI, “c”) que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais embora o seu art. 20 disponha sobre o direito do contribuinte de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito ao crédito fiscal as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II e art. 30, III).

No mais, ao contrário do argumento do defendente, a respeito do conceito de crédito físico e crédito financeiro, aqui se discute a vedação temporal determinada pela LC nº 87/96, no seu art.33, I. E, ressalto, o STJ em diversos julgados já firmou posição neste sentido, conforme abajo transcrevo julgados a título de exemplo:

AgRg no AREsp 517939/PR

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0094334-0

Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS

Órgão Julgador: T2 - Segunda Turma

Data do Julgamento: 14/10/2014

Data Publicação: DJe 24/10/2014

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LEGALIDADE. SÚMULA 83/STJ. MATERIAIS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. SÚMULA 7/STJ. 1. Ao apreciar a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de ICMS sobre produtos adquiridos pela empresa recorrida, integrantes de seu processo produtivo, o Tribunal de origem manifestou-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, no sentido de que são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33 para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. [...]

Resp1366437/PR

RECURSO ESPECIAL 2013/0029728-8

Relator: BENEDITO GONÇALVES

Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma

Data Julgamento: 03/10/2013

Data Publicação: DJe 10/10/2013

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96. 1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC 87/96. 2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo. [...].

Isto posto, a definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) é espinhosa, tendo este Conselho de Fazenda Estadual se debruçado, ao longo dos anos, sobre a matéria, buscando a correta aplicação da norma vigente.

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, § 1º, I, assim dispunha: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Diante do regramento acima delineado, somente dará direito ao crédito fiscal as mercadorias adquiridas e os serviços tomados que estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação e que sejam consumidos nos processos acima mencionados OU integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário.

Já o V, “b”, do nominado artigo definia como material de uso e consumo: mercadorias que **não forem destinadas** a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Portanto o referido inciso e item determinavam que os produtos que **não se enquadravam** nas disposições do seu § 1º, I eram considerados materiais de uso e consumo.

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “*insumo*” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo” (não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável à sua produção, composição ou prestação).

E aqui saliento que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece, ou seja, se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa ou não. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e acima nominado. No mais, este é o caminho que tem percorrido este Conselho de Fazenda, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal, conforme diversas decisões deste Colegiado e, especialmente, a do Acórdão CS Nº 0196-21/02, da Câmara Superior deste Colegiado que embora prolatada há vários anos, norteia, ainda hoje, o posicionamento deste foro administrativo, bem como, entendimento externado pela PGE/Profis e que transcrevo parte do voto a seguir.

[...]

Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.

E no mais, as decisões trazidas pelo impugnante do STJ para firmar ter direito aos créditos fiscais ora glosados se referem aos chamados produtos intermediários, produtos estes, como

visto, que não se confundem com os de uso e consumo. A questão nesta presente decisão é saber em qual categoria os produtos autuados estão classificados, se intermediários ou de uso e consumo perante a legislação tributária deste Estado.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0079-01/02 deste Colegiado, prolatada por esta relatora e trazido pelo impugnante para consubstanciar suas alegações, é decisão de 1ª Instância que não firma jurisprudência. Afora ser decisão anterior ao da Câmara Superior deste Colegiado e acima transcrita, esta sim, firmadora de jurisprudência neste foro administrativo sobre a matéria.

Na situação dos autos, e em obediência a norma tributária posta e decisões deste Colegiado, é necessária que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados objetivando não abranger os materiais empregados na conservação, limpeza, reposição de peças de equipamentos, ferramentas, laboratório, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria, no caso como pontuou a empresa, a cerveja e que são os abaixo elencados, cuja utilização, apresentada tanto pelo autuante como pelo deficiente em sua defesa são as seguintes:

PRODUTOS UTILIZAÇÃO - AUTUANTE UTILIZAÇÃO - EMPRESA

ACIDO CLORIDRICO 33% Laboratório Laboratório

ACIDO CLORIDRICO PA (37%) Laboratório Laboratório

ACIDO NITRICO 53%

Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

ACIDO SULFIDRICO PA Laboratório Laboratório

AMONIA KIT HACH 2606945 Laboratório Laboratório

AMIDO SOLUVEL PA Laboratório Laboratório

ANTI-ESPUMANTE FOAMTROL

AF2051 Laboratório Tratamento da água do processo de pasteurização

BICARBONATO DE SODIO GRAU ALIMENTICIO Laboratório Laboratório

BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT Inibidor de corrosão e incrustação em processo de tratamento da água

Tratamento da água no procedimento do envase da cerveja

CLORETO DE POTASSIO Laboratório Laboratório

COLILERT Laboratório Laboratório

CLORETO DE SÓDIO Laboratório Laboratório

CORTROL IS 1075 Produto usado na limpeza das caldeiras Produto usado na limpeza das caldeiras

CONJ. REAGENTE FOSFORO REF 2742645 HACH Laboratório Laboratório

CORRSHIELD NT4230 Tratamento água sistema refrigeração Tratamento água sistema refrigeração

DESINF ACIDO PERACEPTICO DIVOSAN FORTE

Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

DETERGENTE ALCALINO CLORADO DIVOSAN TC86 Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

DETERGENTE ACIDO NAP – 040 Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações

DIOXANO Laboratório Laboratório

EXTRAN ALCALINO Laboratório Laboratório

*FLOGARD MS6208 Tratamento água sistema refrigeração Tratamento agua sistema refrigeração
FOSFATO DE POTASSIO*

MONOBASICO (KH₂PO₄) Laboratório Laboratório

GAS GLP A GRANEL Combustível para empilhadeiras Combustível para empilhadeiras

HIDROXIDO DE SODIO Laboratório Laboratório

HEXANO Laboratório Laboratório

ISO-OCTANO (2.2.4 - TIRMETILPENTANO)

Laboratório Laboratório

KIT ANALISE DE DIOXIDO DE CLORO

(CLO₂) Laboratório Laboratório

MEIO DE CULTURA NBB A Laboratório Laboratório

MEIO DE CULTURA NBB C Laboratório Laboratório

MEMBRANA ESTER CELULOSE

0.45A μ M - BRANCA Laboratório Laboratório

NITRATO DE PRATA Laboratório Laboratório

OPTISPERSE PQ4683 Produto usado na limpeza das caldeiras Produto usado na limpeza das caldeiras

OPTISPERSE SP4262 Produto usado na limpeza das caldeiras Produto usado na limpeza das caldeiras

SAL GROSSO P/ LIMPEZA DE CALDEIRA Limpeza de caldeiras Limpeza de caldeiras

SILICA GEL Laboratório Laboratório

SOLUCAO DQO A - MERCK

1145380065 Laboratório Laboratório

SOLUCAO DQO B - MERCK 1145390495 Laboratório Laboratório

SPECTRUS OX 1276 Tratamento água sistema refrigeração Tratamento água sistema refrigeração

STEAMEAT NA 0520 Produto usado na limpeza das caldeiras Produto usado na limpeza das caldeiras

SULFATO DE MERCURIO Laboratório Laboratório

SULFATO DE PRATA Laboratório Laboratório

VIOLETA CRISTAL Laboratório Laboratório

Diante de tudo acima exposto:

GÁS GLP A GRANEL - não existe discordância ser ele utilizado pela empresa em suas empilhadeiras. Resta evidenciado que não pode ser caracterizado como produto intermediário já que a função das empilhadeiras no estabelecimento industrial do impugnante, e por ele próprio dito, é o transporte dos produtos industrializados e embalados, para o setor de armazenamento onde são empilhados e disponibilizados para comercialização. E se utilizado para transporte de insumos no interior da fábrica, como afirma, não está vinculado diretamente ao seu processo produtivo, conforme impõe a norma tributária deste Estado.

BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT - o autuante informa ser o mesmo utilizado como inibidor de corrosão e incrustação em processo de tratamento da água. Já a empresa no corpo de sua defesa o indica como utilizado no tratamento da água no procedimento do envase da cerveja.

Entretanto, ao analisar a planilha trazida pelo impugnante (fl. 75), ele próprio o informa como inibidor de corrosão e incrustação dos equipamentos no tratamento da água, mesmo que seja na etapa de envasamento da cerveja. Desta forma, é considerado material de uso e consumo.

LABORATÓRIO - conforme toda a legislação acima comentada, inclusive com a transcrição do voto da Câmara Superior deste Colegiado, os produtos relativos à análise laboratorial são considerados materiais de uso e consumo.

Aqui faço as seguintes observações:

1. **BICARBONATO DE SÓDIO GRAU ALIMENTÍCIO** - o impugnante o indica como produto utilizado em laboratório no corpo de sua defesa. Na planilha apresentada diz ser estabilizador do PH da cerveja filtrada. Em assim sendo e neste momento, somente posso considerá-lo como material utilizado no laboratório para exercer tal função.

2. **KIT ANÁLISE DE DIÓXIDO DE CLORO (CLO2)** - as mesmas observações feitas a respeito do bicarbonato de sódio são a este produto pertinentes.

3. **AMONIA KIT HACH 2606945 e SOLUÇÃO DQO A - MERCK 1145380065** - o próprio defendente informa que são produtos para tratamento dos efluentes, etapa posterior à fabricação da cerveja.

PRODUTOS UTILIZADOS PARA SANITIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS - são todos materiais de assepsia, tanto dos equipamentos quanto da área da fabrica, conforme informado pelo próprio impugnante (Detergente Ácido NAP - 40 serve para limpeza do piso da fábrica). Quanto ao regramento que deve a empresa cumprir, determinado pelo Ministério da Agricultura e ANVISA, a respeito das medidas de segurança com o meio ambiente e higiene, ou mesmo que são produtos específicos para a sua atividade, não descaracteriza a sua utilização à este objetivo, ou seja assepsia. Produtos tipicamente de uso e consumo.

TRATAMENTO DA ÁGUA DO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO - os produtos autuados são utilizados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, objetivando a conservação das tubulações e equipamentos da fábrica. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo. O próprio impugnante na planilha que apensou aos autos (fls. 75/76) indica que o Corrashield é inibidor de corrosão e o Spetrus tem a função de eliminar a proliferação de algas, preservando os equipamentos. Quanto ao Flogard, indica (fl. 75) como um biocida, para melhorar a eficiência do sistema, preservando o equipamento. E, ao pesquisar na internet o produto FoogardMS6208, é um produto anti-corrosivo (pt.findeen.com/flogard_ms_6208). Todos são mantidos na autuação.

ANTI-ESPUMANTE FOAMTROL AF2051 - o autuante o indica como produto utilizado em laboratório da fábrica. Por sua vez, a empresa diz ser ele na água utilizada quando da pasteurização da cerveja, reduzindo a espuma, evitando que ela entre na água que circula no condensador, otimizando esta condensação.

O fiscal, quando de sua informação, nada comenta a respeito desta específica questão. Ao pesquisar na internet o referido produto, de fato é ele um anti-espumante para tratamento da água quando da pasteurização da cerveja, processo este que garante estabilidade ao produto, lhe assegurando um maior prazo de validade.

Em assim sendo, não é ele produto de laboratório. Porém não se tem certeza qual a sua real utilização no processo produtivo do autuado no presente Auto de Infração, inclusive podendo ter por objetivo, como afirma o autuado, a execução da sua atividade fim, na etapa de pasteurização o que poderia o caracterizar como produto intermediário.

E observo: embora sem qualquer vinculação legal, o Estado de Minas Gerais, quanto ao anti-espumante o indica como intrinsecamente ligado ao processo de fabricação, devendo ser considerado produto intermediário (Ex: Acórdão: 18.823/08/1ª - CCMG).

Com a dúvida instalada, e sem maiores informações prestadas por parte do autuante, poderia esta⁴ JJF encaminhar os autos em diligência. No entanto, ao examinar o levantamento fiscal, este produto tem pequeno peso no valor do crédito fiscal exigido. Tomar esta atitude seria muito mais oneroso ao Estado do que excluí-lo da autuação. Em assim sendo, adoto a segunda opção, ou seja, o excludo da presente ação fiscal.

Com tal decisão, voto pela Procedência Parcial da autuação, passando o ICMS exigido nesta ação fiscal de R\$119.041,59 para R\$118.825,61 conforme demonstrativo a seguir(...)

INFRAÇÃO 02

Com relação a esta infração, diz que o contribuinte apenas admite que houve um erro no preenchimento de obrigação acessória e entende que a multa aplicada é abusiva.

Diante do exposto, manteve o seu procedimento fiscal.

VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos demonstrativos às fls.08 a 16, e mídia digital (CD), fl.17, todos entregues ao sujeito passivo, conforme Cientificação da Lavratura do Auto de Infração, expedida pela DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, fl.19.

Os citados demonstrativos constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram-lhe exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal, conforme foi aduzido na impugnação.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, *in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Quanto a realização de diligência sugerida pelo patrono do autuado, com fulcro no art.147, inciso I, do RPAF/99, indefiro tal pedido, pois o processo contém todos os elementos para minha convicção sobre a lide, inclusive recalcular o débito, se necessário.

No que concerne ao pedido para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: em nome de Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

No mérito, passo a proferir meu voto tomando por base tudo o que consta nos autos.

Infração 01 – 01.02.89

Versa sobre apropriação indevida de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiram em falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, não sendo estornados os referidos créditos, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. Ou seja, consta que os créditos indevidos são originários da entrada de material de consumo.

O lançamento está instruído com os demonstrativos às fls. 08 a 17, em cujas planilhas constam todos os dados dos documentos de aquisições, quais sejam: NF-e, data, chave, CNPJ de origem, UF, descrição dos produtos, quantidade, unidade, CFOP, valor e crédito fiscal.

A infração foi impugnada com base na alegação de que os bens adquiridos pela empresa indicados na autuação não são de uso e consumo, mas sim insumos (especificamente produtos intermediários), com evidente e relevante participação no processo produtivo, sendo absolutamente indispensáveis para a fabricação do leite em pó Nestlé pelo estabelecimento autuado. Por isso, sustentou o sujeito passivo que as aquisições dos seguintes bens geram direito a créditos de ICMS: ÁCIDO CLORÍDRICO TÉCNICO INDUSTRIAL 34; ÁCIDO NÍTRICO 53 A GRANEL; CAREFREE; CLAX 3 TP1 3000; CLAX 4 RP1 CLOR; DESINFETANTE DIVOSAN S1; DESINFETANTE ÁCIDO PERACET LIQ 30KG; DETERGENTE CLORADO EASYFOAM 56KG; DETERGENTE CONCENTRADO CLAX 2CL1 200 S; DETERGENTE NEUTRO ALLCLEAN 26KG; DRAY CLEAN 24KG; GÁS IND GLP GRANEL; HIDRÓXIDO DE SÓDIO LÍQUIDO 50; MASTERCLEAN LÍQUIDO SU 169; PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO TIPO ASEPTICPER; SABONETE LIQ S AROMA SUMASEPT 20L; SABONETE LÍQUIDO LIMP PESADA DAS MÃO ; e VÁLVULA TETRA PAK PN 90511 2291.

Considerando a informação do autuado de que 99,37% do valor de multa do item 1 da autuação fiscal foi calculado sobre créditos de ICMS aproveitados em aquisições de quatro produtos, relacionados ao processo de fabricação do leite comercializado, quais sejam: (i) ácido nítrico (ii) hidróxido de sódio, (iii) peróxido de hidrogênio e (iv) ácido clorídrico, para o deslinde da questão, cabe analisar como participam os referidos bens no processo produtivo da empresa, que foi informado pelo próprio contribuinte, a saber:

“O hidróxido de sódio é normalmente utilizado para remoção das sujidades orgânicas da linha de produção, tais como proteínas e gorduras. Nesse sentido são as explicações técnicas do produto fornecidas pelos técnicos da Nestlé:

“Material: Hidróxido De Sódio Líquido 50% Utilização:

- *Planta de Desmineralização de Água: Processo de extração de minerais indesejáveis para água utilizada no processo de geração de vapor (Caldeira);*
- *PTAR – Planta Tratamento de Águas Residuárias: Processo de tratamento de efluentes industriais e sanitários;*
- *Osmose Reversa: Processo de purificação da água utilizada no formalização do produto alimentício.*
- *Limpeza CIP: Processo de limpeza automatizada de tubulações, tanques e instalações sanitárias utilizadas no processo produtivo.*
- *Tratamento de Água para Caldeiras Padronização da água usada para transformação em vapor.”*

Por sua vez, o ácido nítrico é necessário para a remoção dos minerais que ficam depositados nos equipamentos, conforme informações técnicas fornecidas:

“Material: Ácido Nítrico 53%

Utilização:

- *PTAR – Planta Tratamento de Águas Residuárias: Processo de tratamento de efluentes industriais e sanitários;*

- *Limpeza CIP: Processo de limpeza automatizada de tubulações, tanques e instalações sanitárias utilizadas no processo produtivo.”*

Já o peróxido de hidrogênio é responsável pela assepsia do material de embalagem antes do envasamento do produto e o ácido clorídrico também é utilizado no processo de extração de minerais indesejáveis da água utilizada no processo industrial.

É importante ressaltar que todos os equipamentos que compõem a linha de produção do estabelecimento autuado (tubulações, bombas, tanques, evaporador, trocadores de calor, desnatadeira, filtros, entre outros) necessitam da limpeza CIP, de modo que os materiais utilizados nesse processo são absolutamente essenciais para a fabricação do leite em pó Nestlé.

Além dos produtos utilizados no processo de limpeza CIP, também estão contemplados pela autuação fiscal produtos utilizados para a realização de testes laboratoriais do leite adquirido dos fornecedores e da água utilizada no processo produtivo, os quais são absolutamente imprescindíveis para garantir a qualidade do produto final. É por meio desses testes laboratoriais que se verifica eventual contaminação da água e características como acidez e gordura do leite, entre outras.

Pela análise do acima exposto, considero correto o entendimento da fiscalização, em considerar os bens objeto da autuação como de não consumo do estabelecimento, pois não participam diretamente do seu processo produtivo e são absolutamente indispensáveis para a fabricação dos produtos derivados do leite, tendo em vista que a utilização desses produtos não guarda relação direta com o produto final fabricado (leite em pó), pois, em que pese serem consumidos em função do processo produtivo não fazem parte da fabricação do citado produto, por não participar como elemento indispensável à sua fabricação, ou seja, são utilizados para higiene e assepsia dos equipamentos e instalações, conforme descrito na própria defesa. Quanto aos bens acima citados, e aos demais, pelas suas descrições não se enquadram no conceito de produtos intermediários, situações que a jurisprudência deste Colegiado é no sentido de que são bens de uso e consumo, consoante ACÓRDÃO CS Nº 0037-21/05, ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15 e ACÓRDÃO JJF Nº 0241-04/16, transcrita na íntegra no relatório do processo.

Infração 02– 01.02.89

Trata da imputação de utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, não sendo estornado o referido crédito, no mês de maio de 2014. Ou seja, consta que o crédito indevido é originário de erro no transporte do saldo acumulado de um determinado mês para o outro, na apuração do imposto.

Verifica-se que o valor de R\$17.951,55, apurado na planilha de fl.16, corresponde à diferença entre os valores corretos dos créditos (R\$2.479.755,03) e o valor lançado pelo autuado no livro fiscal (R\$2.497.706,58).

O autuado ao defender-se apresentou telas do livro de apuração para demonstrar que o crédito utilizado é legítimo e que a divergência apurada decorreu de erro formal no preenchimento de obrigações acessórias, devido ao lançamento no crédito fiscal no valor de R\$18.556,32, sem considerar o autuante o ajuste no valor de R\$ 603,65 para a tomada do crédito, equívoco esse que diz ter sido corrigido no sistema da Requerente, mas não houve a retificação da EFD em tempo hábil.

Pelo que se vê, o autuado apenas admite que houve um erro no preenchimento da obrigação acessória, porém os documentos apresentados na defesa não elidem a imposição fiscal. Item subsistente.

No que tange a argüição do sujeito passivo de que as penalidades impostas no Auto de Infração são abusivas, extrapolam o razoável, ou seja, deixando a entender que tem efeito confiscatório observo que a multa aplicada pela fiscalização neste processo pelo descumprimento da obrigação acessória, está prevista no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estarem previstas na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0004/17-0, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$338.521,08**, prevista no artigo 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 05 de março de 2018.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/ RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR